



Datum van inontvangstneming : 14/11/2016

Zaak C-507/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

26 september 2016

Verwijzende rechter:

Administrativen sad Sofia grad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

12 september 2016

Verzoekende partij:

„Entertainment Bulgaria System” EOOD

Verwerende partij:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia

BESLISSING

[OMISSIS]

De ADMINISTRATIVEN SAD - SOFIA-GRAD (bestuursrechter, Sofia), sectie drie, 46e kamer, heeft op de zitting van 12 september 2016 [OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS] na de behandeling van de zaak [OMISSIS] het volgende overwogen:

De procedure bij de Administrativen sad – Sofia grad (hierna: „ASSG”) is ingeleid met een beroep van „Entertainment Bulgaria System” EOOD (hierna: „EBC’ EOOD”) tegen de naheffingsaanslag [OMISSIS] [van] 16 september 2015 van een voor belastinginkomsten bevoegde instantie van de Teritorialna Direktsia na Natsionalnata Agentsia za Prihodite – Sofia (regionale directie van het nationale agentschap voor belastinginkomsten [hierna: „NAP”), Sofia), en wel tegen het gedeelte dat bij besluit [OMISSIS] [van] 30 november 2015 van de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” gr. Sofia pri Tsentralno Upravlenie na NAP (hoofd van de directie „Bezwaar, belasting en

sociale verzekeringen” Sofia van het hoofdkantoor van het NAP; hierna: „Direktor”) is bevestigd.

Met het oog op de beslissing ten gronde is de behandelend kamer van de ASSG van oordeel dat het voor de beslechting van het geschil tussen partijen nodig is uitlegging te geven aan bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”).

Gelet daarop acht de behandelend kamer van de ASSG, sectie drie, het geboden om het Hof van Justitie van de Europese Unie een verzoek om een prejudiciële beslissing voor te leggen over de in dit geding relevante bepalingen van die richtlijn.

[OMISSIS]

I. PARTIJEN IN HET GEDING

- 1 Verzoekster: „Entertainment Bulgaria System” EOOD [OMISSIS] Sofia [OMISSIS]
- 2 Verweerder: hoofd van de directie „Bezwaar, belasting en sociale verzekeringen” Sofia op het hoofdkantoor van het NAP. [Or. 2]

II. VOORWERP VAN HET GEDING

- 3 De procedure bij de Administrativen sad – Sofia grad [OMISSIS] is ingeleid met een beroep van „Entertainment Bulgaria System” EOOD (hierna: „EBC’ EOOD”) tegen de naheffingsaanslag (PA) [OMISSIS] [van] 16 september 2015 van een voor belastinginkomsten bevoegde instantie van de regionale directie van het NAP – Sofia, en wel tegen het gedeelte dat bij besluit [OMISSIS] [van] 30 november 2015 van het hoofd van de directie „Bezwaar, belasting en sociale verzekeringen” Sofia van het hoofdkantoor van het NAP is bevestigd en dat ertoe strekt voor de onderneming over de belastingperiode van 20 december 2010 tot en met december 2013 btw-schulden van in totaal 2 094 196 Lewa inclusief vertragingsrente vast te stellen.

III. FEITEN

- 4 In het kader van een belastingcontrole is geconstateerd dat „EBC” EOOD in de onderzochte periode actief was in de internetdienstverlening: webdesign, multimediateproductie, grafisch ontwerp, het bouwen van websites, verwerking en digitalisering, reclame- en informatieactiviteiten, AGV-diensten. De klanten van de onderneming, de gebruikers van de vervaardigde onderdelen [OMISSIS] van virtuele producten, zijn overwegend voor de btw geregistreerde belastingplichtige

rechtspersonen uit andere lidstaten van de Europese Unie en Zwitserland [OMISSIS]. In de onderzochte periode heeft de onderneming geen diensten verleend aan in Bulgarije gevestigde rechtspersonen of natuurlijke personen.

- 5 Bij btw-registratiebesluit [OMISSIS] [van] 7 december 2010 [OMISSIS], is „EBC” EOOD op initiatief van de voor belastinginkomsten bevoegde instanties op grond van artikel 97a, lid 2, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de btw; hierna: ZDDS) met ingang van 21 december 2010 geregistreerd.
- 6 In de periode na de registratie op grond van artikel 97a, lid 2, ZDDS heeft „EBC” EOOD elektronische diensten ontvangen van in andere lidstaten – hoofdzakelijk België, Spanje en Roemenië – gevestigde belastingplichtige personen. Het belastingtegoed in de onderzochte periode is in essentie ontstaan uit ontvangen diensten (internetdiensten, het maken van banners, de voorbereiding van projecten en managementdiensten) overeenkomstig artikel 82, lid 2, punt 3, ZDDS.

Volgens artikel 21, lid 2, ZDDS en artikel 44 van richtlijn 2006/112 is de plaats van deze diensten de Republiek Bulgarije en is de tot voldoening van belasting gehouden persoon „EBC” EOOD. Op grond van artikel 82, punten 2 en 3, en artikel 117 ZDDS heeft de onderneming een en ander in de boeken verwerkt, de btw berekend, en aanspraak gemaakt op aftrek van voorbelasting, aangezien zij de diensten heeft gebruikt voor belastbare handelingen.

- 7 In het besluit inzake de registratie voor de btw [OMISSIS] [van] 21 april 2015 van het hoofdkantoor van het NAP – Sofia wordt geconstateerd dat „EBC” EOOD de belastbare omzet bedoeld in artikel 96, lid 1, ZDDS betreffende de verplichte registratie heeft bereikt in de vorm van het verlenen van binnenlands belastbare elektronische diensten aan in het buitenland gevestigde natuurlijk personen. Er wordt van uitgegaan dat de omzet die tot de registratieplicht leidt, is bereikt op 30 november 2013. „EBC ” EOOD was daarom vervolgens verplicht om uiterlijk op 16 december 2013 te verzoeken om registratie. In de toetsingsprocedure is onbestreden vastgesteld dat de onderneming **[Or. 3]** haar recht op vrijwillige registratie overeenkomstig artikel 100 ZDDS niet heeft uitgeoefend.
- 8 Met een beroep op artikel 70, lid 4, ZDDS, waarin de beperking van het recht op aftrek van op grond van artikel 97a ZDDS geregistreerde personen is vastgelegd, zijn de voor belastinginkomsten bevoegde instanties ervan uitgegaan, dat „EBC” EOOD vanaf het tijdstip van de bijzondere registratie op grond van artikel 97a ZDDS tot en met het tijdstip van de verplichte registratie volgens de normale procedure, onrechtmatig gebruik heeft gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting voor de door haar ontvangen diensten. Op basis hiervan is „EBC” EOOD het recht ontzegd om met omkering van de belastingplichtigheid op grond van artikel 82, lid 2, punt 3, ZDDS en artikel 196 van de btw-richtlijn de voorbelasting in verband met de door haar ontvangen diensten af te trekken overeenkomstig de door haar voor de afdracht op aangifte bijgehouden boekhouding.

- 9 De hier beschreven situatie is tussen partijen niet in geschil. In geschil is enkel of een persoon die niet de voor verplichte registratie geldende omzet heeft gerealiseerd en zich niet vrijwillig heeft laten registreren, maar is geregistreerd op grond van artikel 97a ZDDS, recht heeft op aftrek van voorbelasting voor ontvangen diensten – waarvoor de omkering van de belastingplichtigheid geldt – ingeval die diensten worden gebruikt voor belastbare diensten met een plaats van uitvoering in een andere lidstaat.

IV. TOEPASSELIJKE BEPALINGEN

A. NATIONAAL RECHT

- 10 Het [OMISSIS] toepasselijke materiële recht is de btw-wet (ZDDS), die op 1 januari 2007 in werking is getreden, zoals deze gold ten tijde hier van belang, en wel concreet de volgende bepalingen:
- 11 De regeling inzake leveringen die recht geven op aftrek van voorbelasting is opgenomen in artikel 69, lid 1, ZDDS, waarin is bepaald:

„(1) Wanneer de goederen en diensten door een geregistreeerde persoon voor belastbare handelingen worden gebruikt, mag deze persoon in aftrek brengen:

1. de belasting over de goederen en diensten die de leverancier of de dienstverrichter ervan – die eveneens overeenkomstig deze wet is geregistreeerd – aan hem heeft geleverd of levert of ten behoeve van hem heeft verricht of verricht;

[OMISSIS]

3. de tegen hem als belastingschuldenaar volgens hoofdstuk 8 ontstane belastingvordering.

(2) Voor de toepassing van lid 1 gelden als belastbare handelingen:

1. leveringen in het kader van een economische activiteit van de geregistreeerde persoon met plaats van uitvoering in het buitenland, die evenwel belastbaar zouden zijn indien ze in het binnenland zouden worden verricht;

[OMISSIS]”

- 12 De beperking van het recht op aftrek van voorbelasting is neergelegd in artikel 70, waarvan lid 4 [OMISSIS] het volgende bepaalt:

„(4) De overeenkomstig de artikelen 97a, 99 of 100, lid 2, geregistreeerde personen hebben geen recht op aftrek van voorbelasting.” **[Or. 4]**

- 13 De tot voldoening van de belasting gehouden personen bij het verrichten van belastbare leveringen zijn genoemd in artikel 82 ZDDS, waarvan lid 2, punt 3, als volgt luidt:

„(2) [w]anneer de leverancier respectievelijk de dienstverrichter een belastingplichtige is die niet in het binnenland is gevestigd, de plaats van de verrichting van de goederenlevering of dienst in het binnenland is en die levering of dienst belastbaar is, is de belasting verschuldigd door de afnemer van:

[OMISSIS]

3. de dienst, wanneer de afnemer een belastingplichtige volgens artikel 3, leden 1, 5 en 6 is.”

- 14 In artikel 94 ZDDS heet het:

„(1) Het Nationale Agentschap voor belastinginkomsten legt overeenkomstig deze wet een bijzonder register aan en houdt dit bij [OMISSIS].

(2) Bij opname in het register ontvangt de betrokkene een btw-identificatienummer [OMISSIS].

(3) Registratie is verplicht of vrijwillig.”

- 15 Artikel 95 ZDDS luidt:

„(1) Belastingplichtigen in het binnenland die belastbare leveringen van goederen en diensten in de zin van artikel 12 verrichten, moeten zich overeenkomstig deze wet laten registreren.

(2) Ook niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen dienen zich overeenkomstig deze wet te laten registreren wanneer zij andere dan de in artikel 12 bedoelde belastbare leveringen van goederen en diensten verrichten die aanleiding geven tot een belastingvordering tegen de afnemer.”

- 16 De voorwaarden voor een verplichte registratie zijn vermeld in artikel 96 ZDDS, dat bepaalt:

„(1) Een belastingplichtige met een belastbare omzet van 50 000 Lewa of meer binnen een periode van niet langer dan twaalf achtereenvolgende maanden voorafgaand aan de lopende maand, is verplicht binnen een termijn van 14 dagen na afloop van het belastingjaar waarin hij deze omzet heeft gerealiseerd, een verzoek tot registratie overeenkomstig deze wet in te dienen.

(2) De belastbare omzet staat gelijk aan de som van de heffingsmaatstaven van door de betrokkene verrichte:

1. belastbare leveringen, met inbegrip van de tegen het nultarief verrichte leveringen;

[OMISSIS]

(3) [OMISSIS] De belastbare omzet omvat niet de leveringen in de zin van lid 2, punten 2 en 3, indien deze geen verband houden met de hoofdactiviteit van de betrokkene, leveringen bestaande uit voor de activiteit van de betrokkene gebruikte materiële en immateriële vaste activa alsmede leveringen waarvoor de belasting op grond van artikel 82, lid 2, punt 3, ZDDS is verschuldigd door de afnemer.

[OMISSIS] [Or. 5]

[OMISSIS]

(7) [OMISSIS] De belastbare omzet in de zin van lid 2, punt 1, omvat niet de leveringen met plaats van uitvoering in het binnenland overeenkomstig artikel 21, lid 6, indien deze worden verricht door een persoon die:

1. overeenkomstig artikel 154 is geregistreerd of in een andere lidstaat is geregistreerd voor de toepassing van een regeling voor niet in de Unie gevestigde personen;

2. voor de toepassing van een Unieregeling in een andere lidstaat is geregistreerd en in het binnenland geen vaste inrichting heeft;

[OMISSIS]”

17 Artikel 97a ZDDS luidt:

„[OMISSIS] (1) Elke in het binnenland gevestigde belastingplichtige persoon in de zin van artikel 3, leden 1, 5 en 6, die belastbare diensten met plaats van uitvoering in het binnenland ontvangt waarvoor de belasting ingevolge artikel 82, lid 2, door de afnemer is verschuldigd, is verplicht tot registratie overeenkomstig deze wet.

(2) Elke in het binnenland gevestigde belastingplichtige persoon in de zin van artikel 3, leden 1, 5 en 6, die diensten in de zin van artikel 21, lid 2, met plaats van uitvoering op het grondgebied van een andere lidstaat verricht, is verplicht tot registratie overeenkomstig deze wet.

(3) Een op grond van lid 1 geregistreerde persoon geldt ook als geregistreerd in de zin van lid 2, en omgekeerd.

(4) Personen als bedoeld in de leden 1 en 2 zijn verplicht om minstens zeven dagen vóór de dag waarop de belastingvordering voor de levering ontstaat (vooruitbetaling of belastbaar feit) een verzoek tot registratie overeenkomstig deze

wet in te dienen, waarbij de heffingsmaatstaf voor de ontvangen dienst is onderworpen aan belasting.

(5) De overeenkomstig dit artikel geregistreeerde personen die onder de verplichte registratie ingevolge de artikelen 96, 97, 98 en 99 vallen of die in aanmerking komen voor vrijwillige registratie ingevolge artikel 100, leden 1, 2 en 3, worden volgens de voor de verplichte of vrijwillige registratie geldende modaliteiten en termijnen geregistreerd.”

18 De vrijwillige registratie is geregeld in artikel 100 ZDDS; dit artikel luidt:

„(1) Elke belastingplichtige persoon die niet voldoet aan de voorwaarden voor verplichte registratie overeenkomstig artikel 96, lid 1, heeft het recht zich overeenkomstig deze wet te laten registreren.

[OMISSIS]

[OMISSIS] **[Or. 6]** [OMISSIS]

[OMISSIS]”

19 Artikel 113, lid 9, ZDDS bepaalt:

„(9) Belastingplichtigen die niet overeenkomstig deze wet of op basis van artikel 97a, leden 1 en 2, artikel 99 en artikel 100, lid 2, zijn geregistreerd, zijn niet gerechtigd in de door hen uitgeschreven rekeningen belasting te vermelden.”

B. TOEPASSELIJKE BEPALINGEN VAN RICHTLIJN 2006/112

20 In artikel 214 [in de versie van richtlijn 2008/8/EG] is bepaald:

„1. De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van de volgende personen:

- a) iedere belastingplichtige, uitgezonderd de in artikel 9, lid 2, bedoelde, die op hun respectieve grondgebied goederenleveringen of diensten verricht welke recht op aftrek doen ontstaan, andere dan de goederenleveringen of de diensten waarvoor overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 uitsluitend de afnemer of degene voor wie de goederen of de diensten bestemd zijn, de btw verschuldigd is;
- b) iedere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die intracommunautaire verwervingen van goederen verricht welke op grond van artikel 2, lid 1, onder b), aan de btw zijn onderworpen of die het in artikel 3, lid 3, bedoelde keuzerecht uitoefent zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen;

- c) iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied intracommunautaire verwervingen van goederen verricht met betrekking tot handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden welke hij buiten dat grondgebied verricht;
- d) iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied diensten afneemt waarvoor hij overeenkomstig artikel 196 de btw verschuldigd is;
- e) iedere belastingplichtige die op hun respectieve grondgebied gevestigd is en binnen het grondgebied van een andere lidstaat diensten verricht waarvoor uitsluitend de afnemer overeenkomstig artikel 196 de btw verschuldigd is.”

21 Artikel 168, lid 1, luidt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

- a) de BTW die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[OMISSIS]” [Or. 7]

22 Artikel 169, lid 1, bepaalt:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde BTW, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

- a) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht;

[OMISSIS]”

V. RECHTSPRAAK

A. NATIONALE RECHTERS

23 Tijdens het onderzoek heeft de behandelend kamer in de rechtspraak geen gevallen aangetroffen die vergelijkbaar zijn met die van de hoofdzaak.

B. RECHTSPRAAK VAN HET HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE

- 24 De behandelend kamer heeft de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie onderzocht en daarbij geen uitspraken kunnen vinden over gevallen die met het onderhavige geval vergelijkbaar zijn.

VI. ARGUMENTEN EN CONCLUSIES VAN PARTIJEN:

- 25 Verzoekster bestrijdt de in de naheffingsaanslag vastgestelde belastingschuld, waarbij zij betoogt dat de vastgestelde schuld ten eerste berust op een letterlijke en formele opvatting van artikel 70, lid 4, ZDDS zonder dat rekening is gehouden met de dragende beginselen van het btw-systeem, met name de beginselen die gelden voor het recht op aftrek van voorbelasting. Ten tweede is in de naheffingsaanslag teveel betekenis toegekend aan de registratie voor de toepassing van de ZDDS. De voor belastinginkomsten bevoegde instanties hebben zich uitsluitend gebaseerd op de registratie ingevolge artikel 97 ZDDS en ten onrechte geen rekening gehouden met de omstandigheid dat is voldaan aan alle materiële voorwaarden die richtlijn 2006/112 stelt voor het ontstaan van het recht op aftrek van voorbelasting. Wat betreft artikel 70, lid 4, ZDDS betoogt verzoekster dat het Bulgaarse recht, in strijd met de btw-richtlijn, zonder goede reden verschillende betekenis toekent aan de toepasselijke registratie-opties voor de btw. Indien een belastingsplichtige op grond van artikel 214, lid 1, onder e), een btw-identificatienummer wordt toegekend (zoals bij „EBC” EOOD het geval is), is dit een eenduidige aanwijzing dat sprake is van een btw-plichtige. Het feit dat hij diensten met plaats van uitvoering in een andere lidstaat verricht waarvoor de belasting is verschuldigd door de afnemer, is een aanvullend element dat tot die registratie leidt. Vanuit het oogpunt van de btw is van belang [dat] indien een belastingsplichtige diensten verricht waarvoor op grond van de artikel 168 en 169 van richtlijn 2006/112 recht op aftrek van voorbelasting bestaat, dit recht voor hem onmiddellijk ontstaat, ongeacht op basis van welke optie de registratie voor de toepassing van de btw plaatsvindt, te weten artikel 214, lid 1, onder a) of onder e), van de richtlijn. Bovendien is de registratie in de zin van artikel 97a ZDDS de basis voor het niet toekennen van een belastingtegoed voor zodanige goederen en diensten die de belastingsplichtige gebruikt voor leveringen met plaats van uitvoering in het binnenland, waarvoor hij op grond van artikel 113, lid 9, ZDDS de btw niet in rekening hoeft te brengen, terwijl het recht op aftrek voor in andere lidstaten verrichte goederenleveringen en diensten gebaseerd is op de algemene bepalingen van de artikelen 68, 69 en 71 ZDDS, waarop artikel 70, lid 4, ZDDS niet van toepassing is. Gezien het rechtskarakter van de zaak is [verzoekster] van mening dat er aanleiding bestaat om te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 214 **[Or. 8]** van richtlijn 2006/112.

- 26 Naar de opvatting van de voor belastinginkomsten bevoegde instanties is de gecontroleerde persoon sinds 21 december 2010 overeenkomstig artikel 97a, lid 2, ZDDS geregistreerd, zodat hij vanwege de beperking in artikel 70, lid 4, ZDDS met betrekking tot de periode voorafgaand aan de verplichte registratie geen recht heeft op aftrek van de door hem vermelde belasting op het verrichten van diensten die zijn afgenomen door niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen. In het besluit [OMISSIS] van 30 november 2015 nam de Direktor het standpunt in dat de weigering van de aftrek van voorbelasting in de naheffingsaanslag deels onrechtmatig was, en wel vanaf het tijdstip waarop de betrokkene om registratie voor de btw moest verzoeken, dus sinds januari 2014, [aangezien] hij op dat tijdstip de hoedanigheid van belastingplichtige had verkregen. Voor het overige is het bezwaar ongegrond verklaard, en daarom is dit onderdeel van de naheffingsaanslag voorwerp van geschil in deze procedure.
- 27 Wat betreft de wens van verzoekster om een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen, is de tegenpartij van mening dat het voor de beslechting van het geschil nodig is om de bepalingen van de richtlijn uit te leggen, aangezien de bepalingen en procedures van richtlijn 2006/112 de btw-regels harmoniseren.

VII. GRONDEN VOOR HET VERZOEK OM EEN PREJUDICIËLE BESLISSING:

- 28 Tussen partijen in het hoofdgeding zijn de feiten niet in geschil; deze feiten rechtvaardigen evenwel formeel de toepassing van de beperking ingevolge artikel 70, lid 4, ZDDS, op grond waarvan een enkel uit hoofde van artikel 97a ZDDS geregistreerde persoon – zoals onbetwist het geval is bij „EBC” EOOD – geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Richtlijn 2006/112 regelt in artikel 214, lid 1, in algemene zin vijf gevallen waarin de lidstaten alle in dat type situaties bedoelde personen met een btw-identificatienummer moeten registreren. Twee van deze gevallen – onder d) en e) – zijn in artikel 97a, leden 1 en 2, ZDDS omgezet. De richtlijn kent niet uitdrukkelijk een verschillende betekenis toe aan de verschillende soorten registratie overeenkomstig artikel 214, zodat redelijkerwijs kan worden aangenomen dat indien een belastingplichtige op grond van artikel 214, lid 1, onder e), van de richtlijn een btw-identificatienummer is toegekend – zoals bij „EBC” EOOD het geval is – ervan kan worden uitgegaan dat sprake is van een belastingplichtige voor de toepassing van de btw, dat wil zeggen [hij] kan in het kader van het btw-systeem drager van rechten en plichten zijn, en indien hij diensten verricht waarvoor op grond van de artikelen 168 en 16[9] van richtlijn 2006/112 recht op aftrek van voorbelasting bestaat, moet dit recht voor hem onmiddellijk ontstaan, ongeacht op basis van welke optie de registratie voor de toepassing van de btw plaatsvindt, te weten artikel 214, lid 1, onder a) of onder e), van deze richtlijn. In dit geval is niet in geschil dat „EBC” EOOD niet de eindgebruiker is van de ontvangen diensten, [aangezien zij] deze voor haar zelfstandig uitgeoefende economische activiteit gebruikt: zij verricht leveringen in de vorm van elektronische diensten met plaats van uitvoering in

andere lidstaten. Ingevolge artikel 113, lid 9, ZDDS mogen op grond van artikel 97a ZDDS geregistreerde personen voor door hen in Bulgarije verrichte belastbare diensten geen rekeningen uitschrijven onder vermelding van de btw. De beperkende regeling zou echter niet ook voor andere leveringen mogen gelden waarvan de plaats van uitvoering zich in het buitenland bevindt maar die voor de heffing van de btw als belastbaar worden behandeld. Daarom dient artikel 70, lid 4, ZDDS volgens de behandelend kamer aldus te worden uitgelegd dat een op grond van artikel 97a ZDDS geregistreerde persoon enkel dan geen recht heeft op aftrek van de voorbelasting op ontvangen diensten indien deze worden gebruikt voor goederenleveringen en diensten met plaats [van uitvoering] in Bulgarije, **[Or. 9]** waarvoor hij geen belasting is verschuldigd en ook niet gerechtigd is deze te vermelden. Worden deze evenwel gebruikt voor het verrichten van belastbare handelingen in verband met diensten met plaats van uitvoering in een andere lidstaat, dan er moet op grond van de algemene bepalingen van de artikelen 68, 69 en 71 ZDDS in samenhang met de artikelen 168, 169 en 178 van richtlijn 2006/112 een recht op aftrek van voorbelasting bestaan.

- 29 Op basis van deze overwegingen komt de verwijzende rechter tot de opvatting dat voor de beslechting van het geschil een uitlegging van artikel 168, onder a), artikel 169, onder a), en artikel 214 van richtlijn 2006/112 noodzakelijk is. Concreet wenst de verwijzende rechter antwoord op de vraag of het is toegestaan het recht op aftrek van voorbelasting uitsluitend te beperken in gevallen waarin sprake is van een registratie ingevolge artikel 97a ZDDS.

Een mogelijke uitlegging is die van de voor belastinginkomsten bevoegde instanties, te weten dat de persoon die op grond van artikel 97a is geregistreerd voor de toepassing van de btw, voor geen van de ontvangen diensten recht op aftrek van voorbelasting heeft. De behandelend kamer koestert echter twijfel aan de juistheid van deze uitlegging. Richtlijn 2006/112 bevat namelijk geen bepaling volgens welke een op grond van artikel 214, lid 1, onder d) of e), geregistreerde persoon geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, hetgeen de vraag opwerpt of het in artikel 70, lid 4, ZDDS geregelde geval verenigbaar is met het Gemeenschapsrecht inzake de btw.

- 30 Gelet op een en ander is de verwijzende rechter van oordeel dat een uitlegging van de artikelen 168, 169 en 214 van richtlijn 2006/112 noodzakelijk is. [OMISSIS]

[OMISSIS]

Op grond hiervan heeft de Administrativen sad Sofia-Stadt, sectie III, 46e kamer, als volgt

BESLOTEN:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt krachtens artikel 267, lid 1, onder b), van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie **verzocht** om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Dient artikel 214 van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat in verband met het recht op aftrek van voorbelasting verschillende betekenis moet worden toegekend aan de gevallen van registratie voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, althans staat dat artikel eraan in de weg dat de lidstaten [Or. 10] verschillende betekenis toekennen aan de gevallen van registratie, zoals in de artikelen 97a en 70, lid 4, ZDDS het geval is?

2. Dienen artikel 168, onder a), en artikel 169, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat een persoon die op grond van artikel 214, lid 1, onder e), van de richtlijn is geregistreerd, geen recht heeft op aftrek van de door hem vermelde voorbelasting op door hem ontvangen diensten die zijn verricht door belastingplichtigen uit andere lidstaten, indien hij deze diensten gebruikt voor het verrichten van diensten in andere lidstaten en is voldaan aan de overige materiële en procedurele voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting?

3. Dienen artikel 168, onder a), en artikel 169, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale bepaling zoals artikel 70, lid 4, ZDDS, op grond waarvan aan een persoon die voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde krachtens artikel 214, lid 1, onder d) of e) is geregistreerd, en niet krachtens artikel 214, lid 1, onder a), van de richtlijn, in geen geval een recht op aftrek van voorbelasting toekomt?

[OMISSIS]